

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Utredningen om beskattning av viss avkastning från riskkapitalfonder

Fi2025/00173

1 Sammanfattning

Skatteverket har inget att invända mot att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen.

Skatteverket vill särskilt framhålla följande synpunkter:

- Det behövs ett klagörande i lag beträffande att sådana inkomster som omfattas av förslaget inte ska beskattas på något annat sätt hos andelsägaren.
- Det kan ifrågasättas om det inte behövs en kompletterande bestämmelse med förebild i det som idag gäller för samma eller likartad verksamhet, och som innebär att en andelsägare inte upphör att anses vara verksam i betydande omfattning enligt förslaget så länge denne genom t.ex. anställning ges rätt till särskild vinstandel genom ett nybildat företag i samband med att en ny fond etableras.
- Utformningen av 57 kap. 37-40 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och samspelet med bestämmelserna i 57 kap. 4 § och 5-6 §§ IL bör ses över.
- Lagtexten bör förtydligas så att det klart framgår att en andelsägare kan anses verksam i betydande omfattning även i ett indirekt ägt fåmansföretaget eller fåmanshandelsbolag.
- Det bör förtydligas om kravet på egen eller närståendes anställning i förslag till 57 kap. 37 § IL gäller för respektive beskattningsår.
- Den längre karenstiden på tio beskattningsår bör även gälla vid tillämpningen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § IL.
- Det bör förtydligas vad som avses med att rätten till vinst mer än obetydligt överstiger företagets andel av utfäst kapital i förslag till 57 kap. 37 § IL mot bakgrund av olika uttalanden i promemorian.
- Det bör förtydligas om avsikten med förslaget är att en andelsägars förvärv av andelar i ett börsnoterat företag genom ett eget fåmansföretag ska kunna omfattas av förslaget.
- Det bör förtydligas om det kan uppstå situationer där samma person samtidigt kan inneha några andelar av samma slag och sort som är kvalificerade med stöd i de allmänna bestämmelserna, och några som är kvalificerade enligt förslaget.
- Det bör förtydligas vilka övriga krav som gäller enligt Lag (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, LAIF, eller motsvarande regelverk i ett annat land, för den som ska tillämpa de föreslagna bestämmelserna.

- Det bör regleras att kontrolluppgift ska lämnas med avseende på sådana innehav som förslaget tar sikte på.
- Övergångsbestämmelser bör införas.

Det högre takbelopp som föreslås kan förväntas leda till vissa beteendeförändringar. Detta medför att den offentligfinansiella effekten blir lägre vid ikraftträdandet än vid en statisk beräkning, dels eftersom mindre belopp totalt sett kan förväntas komma att tjänstebeskattas, dels eftersom beskattningstidpunkten kan komma att senareläggas.

Förslaget bedöms ge upphov till marginella engångskostnader för Skatteverkets avseende utveckling av formulär och it-system samt en kostnadsbesparing om 2,35 miljoner kronor årligen för minskad processföring.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket har inget att invända mot att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen.

2.1 Det behövs ett klargörande i lag beträffande att inkomster som omfattas av förslaget inte ska beskattas på annat sätt (avsnitt 6.2.2)

Skatteverket anser att det bör införas en bestämmelse som tydliggör att sådan ersättning som ska beskattas hos andelsägaren i enlighet med förslaget inte ska beskattas hos denne på något annat sätt. Räckvidden av en sådan bestämmelse bör noga övervägas så att den inte öppnar upp för skatteplanering.

De föreslagna bestämmelserna tar sikte på inkomster som skattemässigt kategoriseras som kapitalinkomster (utdelning eller kapitalvinst). Detta innebär att de reglerar beskattningen av inkomster i ett senare skede än den beskattningstidpunkt som är föremål för prövning i de processer som pågår gällande tjänstebeskattning av inkomst som härrör från särskild vinstandel. I de pågående processerna har Skatteverket med stöd av 10 kap. 8 § IL (kontantprincipen) beskattat andelsägaren för belopp som härrör från särskild vinstandel som inkomst av tjänst vid den tidpunkt då andelsägarens företag mottar beloppet. De pågående processerna och den föreslagna regleringen tar därmed sikte på olika beskattningstidpunkter, varför förslaget inte förhindrar att det kan uppstå nya processer gällande samma fråga som de nu pågående. Förslaget riskerar därmed att inte uppfylla sitt syfte att medföra en för andelsägarna förutsägbar beskattning. I promemorian nämns att detta är en omständighet som gör att det kan krävas ett särskilt klargörande i lagtext, men stannar vid att inte föreslå något sådant klargörande. Enligt Skatteverkets bedömning kan ett klargörande av detta slag vara nödvändigt för att de föreslagna reglerna ska uppfylla sitt syfte.

2.2 Behov av en kompletterande bestämmelse så länge verksamheten fortsätter

Skatteverket anser att det av bl.a. neutralitetsskäl bör införas en bestämmelse där det redan på förhand klargörs att karenserioden enligt förslag till 57 kap. 38 § IL inte påbörjas så länge andelsägaren eller någon närstående innehar en andel i ett annat fåmansföretag, som

har en direkt eller indirekt rätt till särskild vinstandel, och anses verksam i betydande omfattning enligt förslag till 57 kap. 37 § IL i detta andra företag.

I samband med att en ny fond etableras bildas normalt ett nytt bolag som utgör en s.k. limited partner i fonden, normalt benämnt ILP eller SLP, och som erhåller rätten till särskild vinstandel. Om t.ex. en investeringsrådgivare bildar ett nytt holdingbolag, som förvärvar andelar i en sådan ILP pga. rådgivarens anställning, så kan rådgivaren samtidigt äga andelar i andra holdingbolag, som indirekt har haft rätt till särskild vinstandel genom andra ILP bolag (avseende andra fonder). Rådgivarens andra holdingbolag kan därmed befinna sig i sådan karens som avses i förslag till 57 kap. 38 § IL. Det betyder att den samlade verksamheten kan fortsätta samtidigt som karenstiden löper ut för äldre innehav. Detta strider enligt Skatteverket mot det grundläggande synsättet i 57 kap. IL att det inte ska vara möjligt att undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f. och prop. 1995/96:109 s. 88).

Med förebild i det som idag gäller för samma eller likartad verksamhet så bör enligt Skatteverket, av neutralitetsskäl och i syfte att motverka kringgåenden, motsvarande gälla om en investeringsrådgivare erhåller nya sådana rättigheter genom nybildade bolag knutna till t.ex. en anställning. Detta bör gälla oavsett om det är ett sådant erbjudande från samma arbetsgivare eller en ny arbetsgivare i samma bransch.

2.3 Synpunkter på förslag till författningstexter

2.3.1 Kopplingen mellan förslag till 57 kap. 37 §, och 38-40 §§ IL (avsnitt 3.1 och 10.1)

Skatteverket anser att utformningen av förslag till 57 kap. 37-40 §§ IL, och samspelet med bestämmelserna i 57 kap. 4 § och 5-6 §§ IL bör ses över.

Bestämmelserna i första meningen i förslag till 57 kap. 38 och 40 §§ IL är skrivna i presens och återknyter till att andelsägaren enligt 37 § anses vara verksam i betydande omfattning. I 57 kap. 39 § IL uppställs istället kravet på att det ska avse en sådan andelsägare som avses i 37 §.

Bestämmelsen i 57 kap. 37 § IL är även den skriven i presens och prövningen sker därför enligt Skatteverket för respektive beskattningsår. Varken 57 kap. 4 § IL eller 57 kap. 38 § IL innebär enligt Skatteverket att andelsägaren anses verksam i betydande omfattning året efter att en fond avslutats, medel betalats ut och rätten till särskild vinstandel inte längre gäller.

Är förutsättningarna i 37 § inte uppfyllda, t.ex. pga. att vinstmedlen har betalats ut under föregående beskattningsår, eller att företaget som innehar rättigheterna har avyttrats, så framstår därmed som rättsligt oklart om den rättsföljd som anges i 38-40 §§ uppkommer.

Oklarheterna gäller om följande bestämmelser ska tillämpas:

- 38 § 1 - att 5 och 5 a §§ inte ska tillämpas under karenperioden på tio år. Det framgår inte av författningskommentaren att bestämmelserna inte ska tillämpas under karenperioden.

- 38 § 2 - vid tillämpning av 4 §, förhållandena under beskattningsåret och de tio föregående beskattningsåren ska beaktas. Detta gäller enligt författningskommentaren till förslag till 57 kap. 38 § IL.
- 38 § 3 - vid tillämpning av 6 §, en andel i ett företag som upphör att vara ett fåmansföretag anses kvalificerad under tio beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 4 §. Detta gäller enligt författningskommentaren till förslag till 57 kap. 38 § IL.
- 39 § - ersättning till arbetstagare i vissa dotterföretag ska inte beaktas under karenperioden på tio år. Detta framgår inte av författningskommentaren.
- 40 § - det högre takbeloppet på 150 IBB per beskattningsår ska gälla under karenperioden på tio år. Detta framgår inte av författningskommentaren.

Det är även rättsligt oklart om de allmänna karenreglerna i 57 kap. 4, 5 och 6 §§ IL istället kan anses tillämpliga, dvs. en karenperiod på fem beskattningsår.

2.3.2 Anses en andelsägare verksam i betydande omfattning i samtliga fåmansföretag som ingår i en ägarkedja? (avsnitt 3.1, 7.1 och 10.1)

Skatteverket anser att lagtexten bör förtydligas så att det klart framgår att en andelsägare kan anses verksam i betydande omfattning enligt förslag till 57 kap. 37 § IL även i ett indirekt ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

I förslag till 57 kap. 37 § första stycket 1 IL framgår bl.a. att en andelsägare anses vara verksam i betydande omfattning i ett företag om företaget direkt eller indirekt har rätt till del av vinst ... Enligt Skatteverket kan bestämmelsen tolkas som att det finns ett krav på ägande genom att bestämmelsen avser andelsägarens företag (fåmansföretag), som direkt eller indirekt har rätt till del av vinst.

I avsnitt 7.1 och i exemplet till författningskommentaren till 57 kap. 37 § (s. 66) framgår att förslaget innebär att en andelsägare ska anses vara verksam i betydande omfattning i såväl ett direktägt företag, som ett indirekt ägt företag som innehar rätten till särskild vinstandel, oavsett vilka aktiviteter som har förekommit i företagen i övrigt.

En sådan tolkning där en andelsägare ska anses vara verksam i betydande omfattning i såväl ett direktägt företag som ett indirekt ägt företag, får även effekt på bestämmelser i 57 kap. 3-4 §§ IL och 23 kap. 2 och 19 §§ IL. En sådan tolkning där en delägare anses verksam i betydande omfattning i ett indirekt ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag kan även motverka att bestämmelsen kringgås.

2.3.3 Förslag till 57 kap. 37 § IL (avsnitt 3.1, 7.1 och 10.1)

Skatteverket anser att det bör förtydligas om kravet på egen eller närståendes anställning i förslag till 57 kap. 37 § första stycket 3 och andra stycket 3 IL gäller för respektive år. Det bör också förtydligas om avsikten är att det är tillräckligt att det som anges i 37 § första stycket 3 och andra stycket 3 förelåg vid tilldelningen.

I förslag till 57 kap. 37 § IL anges att en andelsägare anses vara verksam i betydande omfattning i ett företag om de uppräknade förutsättningarna i 1-3 gäller. Bestämmelsen är uttryckt i presens vilket ger intryck av att det som anges i de tre punkterna måste vara uppfyllda för respektive år som prövningen sker. I fråga om punkten 3 anges att företagets

möjlighet att få sådana inkomster som avses i 2 har samband med andelsägarens eller närståendes anställning, uppdrag eller annat arbete.

Skatteverket ifrågasätter vad som t.ex. händer om en person fått en sådan rättighet ett visst år, varefter personen därefter avslutat sin anställning, men fortsatt har kvar rätten till särskild vinstandel. Exemplifieringen i författningskommentaren (s. 65) ger närmast intryck av att bestämmelsen tar sikte på förhållandena när andelen tilldelas. Motsvarande synes avses på s. 44 (möjlighet att få dessa inkomster).

2.3.4 Förslag till 57 kap. 38 § 2 IL (avsnitt 3.1, 7.1 och 10.1)

Skatteverket anser att den längre karensperioden på tio beskattningsår i förslag till 57 kap. 38 § 2 IL även bör gälla vid tillämpningen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § IL.

Enligt förslag till 57 kap. 38 § 2 IL ska den längre karensperioden på tio beskattningsår gälla vid tillämpningen av 57 kap. 4 § IL. I förslag till 57 kap. 38 § 2 IL sker emellertid inte någon hänvisning till den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § IL. Det kan t.ex. innebära att ett fåmansföretag som endast uppfyller definitionen i 57 kap. 3 § IL upphör att vara ett sådant fåmansföretag mitt under den pågående tioåriga karensperioden. Detta kan t.ex. få effekt vid bedömningen av om indirekt ägda företag utgör fåmansföretag.

Detta förhållande kommenteras inte i promemorian och det är oklart om detta är avsikten. Enligt Skatteverket innebär det emellertid att ytterligare en komplicerad bedömning ska göras under en pågående karensperiod på tio beskattningsår. Enligt Skatteverket kan det därmed ifrågasättas om det är en förenkling att bestämmelsen i förslag till 57 kap. 38 § 2 inte medför en förlängd tioårig karensperiod vid tillämpningen av 57 kap. 3 § IL. Det är även ett avsteg från den systematik med samma karensperiod som idag gäller mellan 57 kap. 3 och 4 §§ IL. Det är även oklart om det kan öppna upp för vissa typer av kringgåenden.

2.4 Rätten till vinst mer än obetydligt överstiger företagets andel av utfäst kapital till fonden (avsnitt 10.1 och 7.1)

Skatteverket efterfrågar ett förtydligande beträffande

- vad som avses med att rätten till vinst mer än obetydligt överstiger företagets andel av utfäst kapital
- hur gränsdragningsberäkningen ska göras
- vad som i så fall ska gälla för sådan obetydlig ersättning.

Av författningskommentaren till förslag till 57 kap. 37 § IL framgår bl.a. att även vid symmetrisk vinstdelning kan det uppstå små skillnader i avkastning mellan olika investerare, exempelvis beroende på rabatterad förvaltningsavgift, valutakursdifferenser eller olika betalningsdatum. Sådana obetydliga skillnader omfattas inte av bestämmelsen (s. 64).

Enligt Skatteverket handlar detta uttalande inte om asymmetrisk vinstfördelning baserat på prestation. Om skillnaderna uppkommer först i samband med att en fond avslutas (såsom valutakursdifferenser eller senarelagda betalningsdatum) så är det heller inte möjligt att beräkna dem på förhand.

På sidan 42 i promemorian beskrivs att en avvikelse om några få procentenheter, såsom inom ramen för avräkningen av förvaltningsavgiften, får i detta sammanhang anses vara obetydlig även om det för en enskild investerare givetvis kan röra sig om höga belopp. Detta uttalande synes enligt Skatteverket kunna innefatta ersättning för prestation.

Skatteverket efterfrågar ett förtydligande beträffande vad som avses. Om en s.k. initial limited partner, ILP, enligt partnerskapsavtalen t.ex. inte har skyldighet att finansiera sin andel av den löpande fondförvaltningen (som normalt utgår med 1-2 procent av det investerade beloppet årligen under fondens hela livslängd, på kanske tio år) så kommer denna investerares asymmetriska vinst att öka kraftigt i samband med att fonden avslutas. Uppkommer t.ex. ingen överavkastning enligt partnerskapsavtalet så kommer den asymmetriska vinsten till 100 procent att bestå av den fondförvaltningsavgift som annars skulle ha utgått. Här står det även parterna fritt att lägga olika ekonomisk tyngd i de olika komponenter som ingår i den totala ersättning som ska utgå för tjänsten fondförvaltning.

Är avsikten t.ex. att sådan asymmetrisk vinst som härrör från ett sådant avstående, och som enligt AIFM-direktivet ska tillkomma fondförvaltaren, ska kunna utgöra en sådan obetydlig avvikelse när medlen istället destinerats till en ILP? Med hänsyn till de komplicerade beräkningsmodeller som gäller för särskild vinstandel inom branschen, och att storleken på särskild vinstandel först kan beräknas när en fond avslutas, är det enligt Skatteverket även oklart hur beräkningen i så fall ska göras.

Enligt Skatteverket bör även förtydligas om allmänna bestämmelser ska tillämpas i sådana situationer som tar sikte på asymmetrisk vinstdelning, och vad dessa i så fall innebär.

2.5 Kan ett börsnoterat företag indirekt ingå i en ägarkedja? (avsnitt 10.1, s. 64)

Skatteverket ifrågasätter om avsikten med förslaget är att en andelsägars förvärv av andelar i ett börsnoterat företag genom ett eget fåmansföretag ska kunna omfattas av förslaget. Är detta inte avsikten bör förslaget justeras så att en andelsägare som har rätt till del i vinst enligt förslag till 57 kap. 37 § första stycket 1 IL genom ett indirekt innehav i ett börsnoterat företag inte ska medföra att andelsägaren ska anses vara verksam i betydande omfattning i ett direkt eller indirekt ägt företag.

I förslag till 57 kap. 37 § IL anges att företaget direkt eller indirekt har rätt till del av vinst i eller avseende en sådan fond. I författningskommentaren till 57 kap. 37 § IL anges att rätten till del av vinst kan vara hänförlig till ett direkt eller indirekt innehav av aktier eller andra värdepapper, men den kan också vara grundad på avtal. Det innebär att även långa ägarkedjor med mellanliggande företag eller avtalskonstruktioner omfattas (s. 64 i promemorian).

Det synes inte finnas någon begränsning om t.ex. en anställd person genom sitt egna fåmansföretag erbjudits möjlighet att på förmånlig grund förvärva aktier i ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad, eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, vilket indirekt genom den bedrivna verksamheten kan ha rätt till särskild vinstandel (jfr t.ex. det som sägs på s 44 i promemorian). Emellertid framgår av bestämmelsen att företagets möjlighet att få sådana inkomster som avses ska ha samband med andelsägarens eller närståendes anställning, uppdrag eller annat arbete. Det skulle t.ex. kunna hävdas att kriteriet kan anses uppfyllt om

den anställde t.ex. fått förvärva sådana noterade aktier på förmånlig grund genom sitt fåmansföretag, för vilken personen beskattats i enlighet med 10 kap. 11 § IL.

2.6 Kan det uppstå ett samtidigt innehav av kvalificerade andelar av olika karaktär? (avsnitt 10.1, s. 65)

Skatteverket efterfrågar ett förtydligande beträffande om det kan uppstå situationer där samma person samtidigt kan inneha några andelar av samma slag och sort som är kvalificerade med stöd i 57 kap. 4 § och 37-38 §§ IL, samt några andelar som är kvalificerade enbart enligt 57 kap. 4 § IL. Om en konsekvens av förslaget är att en person kan inneha kvalificerade aktier av olika karaktär samtidigt så bör enligt Skatteverket övervägas en bestämmelse som anger att dessa inte är av samma slag eller sort, och att andelarna ska anses avyttrade i viss turordning.

I promemorian (s. 65 sista stycket) lyfts fram att andelar kan vara kvalificerade samtidigt enligt såväl de allmänna reglerna som enligt de föreslagna reglerna, och att de föreslagna reglerna får företräde. Uttalandet tar sikte på en situation där andelsägaren anses verksam i betydande omfattning enligt förslag till 57 kap. 37 § IL.

I en situation där t.ex. en person (A) är verksam i betydande omfattning i sitt aktiebolag och äger 50 procent av aktierna, så är andelarna kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL, om inte utomståenderegeln är tillämplig. Om den andre ägaren (B) innehar resterande 50 procent och är utomstående så är normalt utomståenderegeln tillämplig. Om aktiebolaget indirekt för fyra år sedan haft en rätt till särskild vinstandel knuten till A:s arbete gentemot en riskkapitalfond så blir A:s andelar enbart kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL med stöd i förslag till 37-38 §§ IL. Om A köper B:s aktier för marknadsvärdet, eller erhåller dem i gåva, så bör förtydligas om de förvärvade andelarna blir kvalificerade med stöd i 57 kap. 37-38 §§ IL, eller enbart med stöd i 57 kap. 4 § IL.

Skatteverket efterfrågar bl.a. mot bakgrund av exemplet ett förtydligande beträffande om det kan uppstå situationer där samma person kan inneha några aktier av samma slag och sort som är kvalificerade med stöd i 57 kap. 4 § och 37-38 §§ IL, samt några aktier som är kvalificerade enbart enligt 57 kap. 4 § IL.

2.7 Vilka situationer omfattas av förslaget? (avsnitt 7.1 och 10.1)

Skatteverket anser att det bör förtydligas vilka övriga krav som uppställs enligt LAIF, eller motsvarande regelverk i ett annat land, för att de föreslagna bestämmelserna ska kunna tillämpas, samt att erforderligt krav på tillstånd eller registrering enligt LAIF, eller motsvarande i annat land, faktiskt är uppfyllda.

Förslag till 57 kap. 37 § IL utgår bl.a. från ett företag som direkt eller indirekt har rätt till del av vinst i eller avseende en sådan fond som avses i 1 kap. 2 § LAIF. Enligt den bestämmelsen uppställs kravet på att det ska vara ett företag som har bildats för kollektiva investeringar och som tar emot kapital från ett antal investerare för att investera det i enlighet med en fastställd investeringspolicy till förmån för dessa investerare. Det kan t.ex. avse investeringar i fastigheter eller råvaror. På sidan 43 i promemorian anges att det bedöms vara lämpligt att begränsa förslagets omfattning till sådana fonder som avses i 1 kap. 2 § LAIF, samt att någon skillnad inte bör göras mellan fonder som är baserade i Sverige, inom EES eller utom EES. En hänvisning till LAIF:s definition av en alternativ investeringsfond (AIF) är enligt förslaget därmed oberoende av om förvaltaren av fonden omfattas av

registreringsskyldighet, tillståndsplikt eller omfattas av någon av lagens undantag. Hänvisningen är också oberoende av i vilket land förvaltaren hör hemma.

I proposition prop. 2012/13:155 s 192 f. anges att definitionen av alternativ investeringsfond är vid och att det därför är svårt att i dagsläget överblicka alla de företeelser som kan komma att omfattas av begreppet, samt att det ur ett rent språkligt perspektiv ska vara minst två investerare för att det ska vara en AIF.

Ur ett beskattningsperspektiv är det svårt att få en överblick över alla de företeelser som kan rymmas inom definitionen relaterat t.ex. en situation med olika kategorier av ägare i ett företag som gör investeringar.

Skatteverket noterar att för att förvalta en alternativ investeringsfond krävs tillstånd av Finansinspektionen, enligt 3 kap. 1 § LAIF, om inte något annat framgår av LAIF. En svensk AIF-förvaltare som förvaltar portföljer av alternativa investeringsfonder vars sammanlagda tillgångar inte överstiger de tröskelvärdena som anges i 2 kap. 2 § LAIF ska, om den inte ansöker om tillstånd enligt 3 kap. 1 § LAIF, anmäla sig för registrering hos Finansinspektionen. Som en följd av implementering av AIFM direktivet ställs motsvarande krav även upp i lagstiftning i andra stater inom EU. Stater utanför EU kan ha andra bestämmelser. Ett grundläggande krav för att omfattas av de föreslagna bestämmelserna bör vara att bestämmelserna i LAIF, eller motsvarande i ett annat land, faktiskt efterlevs.

2.8 Kontrolluppgift

Skatteverket anser att kontrolluppgift bör lämnas av ett fåmansföretag specificerat på andelsägarnas innehav av sådana andelar som omfattas av 57 kap. 37-40 §§ IL.

En andelsägare får normalt utbetalning av särskild vinstandel genom utdelning eller kapitalvinst på andelar. Det är vanligt med invecklade ägarstrukturer med utländska bolag. Att kartlägga vem som har rätt till särskild vinstandel kan kräva omfattande utredning som innefattar begäran om handräckning från andra stater. Det kan därför vara svårt för Skatteverket att få kännedom om ett en viss person fått sådan tilldelning genom t.ex. att andelsägarens holdingbolag fått förvärva andelar som ger en sådan rätt.

Förslag till 57 kap. 37-40 §§ IL innebär även att andelarna får en särskild karaktär av kvalificerad andel eftersom särskilda bestämmelser ska tillämpas för sådana andelar.

I betänkandet Förenkla och förbättra! (SOU 2024:36) lämnas olika förslag som syftar till att möjliggöra en utökad automatisering av beräkningen av årets gränsbelopp. För att en automatiserad beräkning ska kunna ske måste t.ex. andelar av olika slag och sort kunna identifieras. Detta gäller även beträffande att olika regler kan gälla för aktier som är kvalificerade på olika grunder.

Skatteverket anser av ovan nämnda skäl att kontrolluppgift bör lämnas av fåmansföretaget (jfr 31 kap. 27 § Skatteförfarandelag [SFS 2011:1244]) specificerat på andelsägarnas innehav av sådana andelar som omfattas av förslag till 57 kap. 37-40 §§ IL.

2.9 Behov av övergångsbestämmelser

Skatteverket anser att det behövs övergångsbestämmelser som särskilt reglerar att ersättning från en viss fond, där den särskilda vinstandelen redan varit föremål för beskattning i inkomstslaget tjänst, inte ska omfattas av förslaget.

Såsom förslaget är utformat kommer t.ex. en andel i ett fåmansföretag att anses som kvalificerad för ägaren om företaget indirekt äger andelar i ett företag som har rätt till särskild vinstandel, och i övrigt uppfyller villkoren i förslag till 57 kap. 37 § IL. Vidare ska förhållandena under beskattningsåret och de tio föregående beskattningsåren beaktas (förslag till 57 kap. 38 § IL). Detta kommer enligt förslaget att gälla samma år som bestämmelserna införs.

Om en investeringsrådgivare t.ex. redan har beskattats i inkomstslaget tjänst för utbetalning av belopp som motsvarar särskild vinstandel från en viss fond ett tidigare beskattningsår så uppkommer frågan om motsvarande belopp (se beskrivning under avsnitt 2.1 ovan), och därutöver annan vinst från samma fond p.g.a. andelsägarens investering av kapital, ska föranleda beskattning i inkomstslagen tjänst och kapital i enlighet med förslaget, när pengarna flera år senare delas ut från rådgivarens holdingbolag.

Det kan även uppkomma situationer där endast viss del av inkomsterna motsvarande särskild vinstandel har beskattats i inkomstslaget tjänst ett tidigare beskattningsår.

2.10 Synpunkter på konsekvensanalysen

Det högre takbelopp som föreslås som finansiering av förslagen ger incitament för de berörda delägarna att spara vinstmedel i sina holdingbolag och sedan ta ut flera års vinster i en klumpsumma, i syfte att undvika att beskattas för flera takbelopp i inkomstslaget tjänst. Det incitamentet finns redan i dag, men förstärks om takbeloppet höjs. Beräkningen i promemorian utgår ifrån Finansdepartementets beräkningskonvention som inte beaktar beteendeförändringar, men inlåsningseffekten skulle ha kunnat beskrivas. Om sådana beteendeeffekter skulle beaktas blir den offentligfinansiella effekten lägre, dels eftersom mindre belopp totalt sett kommer att tjänstebeskattas, dels eftersom beskattningstidpunkten senareläggs. Det innebär att effekten vid ikraftträdandet kan förväntas vara lägre än vid en statisk beräkning.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Förslaget ger upphov till marginella engångskostnader för Skatteverket avseende utveckling av formulär och it-system.

Även med det föreslagna regelverket kommer det finnas behov av att kontrollera och utreda ärenden inom riskkapitalbranschen. Skatteverkets beslut på detta område överklagas regelmässigt. Det rör sig om ca 150 ärenden per/år. Det kan antas att antalet processer kommer att minska och de som kvarstår kommer att vara mindre komplexa. Dessa arbetsuppgifter är begränsade till ett fåtal skatteombud motsvarande ca 3,5–4 årsarbetskrafter. Samtidigt kan processer med anledning av förslaget förväntas i andra typer av frågor som är svåra att överblicka i dagsläget. Den sammanlagda kostnadsbesparingen uppskattas till 2 årsarbetskrafter motsvarande 2,35 miljoner kronor årligen.

Inriktningen av detta remissvar har föredragits i Skatteverkets styrelse. Remissvaret har därefter beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Thomas Karlström. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Holmberg, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon och sektionschefen Jonas Grönkvist.

Katrin Westling Palm